

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LÁYSLA FURTADO SILVA

**A DISPONIBILIZAÇÃO NA INTERNET DOS
DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DA LEI N.º 4.320/1964
PELAS CAPITAIS DOS ESTADOS, REFERENTES
AOS ANOS DE 2014 E 2015**

FLORIANÓPOLIS - SC, 2018

LÁYSLA FURTADO SILVA

**DISPONIBILIZAÇÃO NA INTERNET DOS
DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DA LEI N.º 4.320/1964
PELAS CAPITAIS DOS ESTADOS, REFERENTES
AOS ANOS DE 2014 E 2015**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto.

FLORIANÓPOLIS - SC, 2018

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à Sonia Maria Furtado, minha mãe, por ser
minha maior conselheira e incentivadora.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me capacitar e me proporcionar discernimento e sabedoria durante a jornada acadêmica.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto, por toda paciência, dedicação e atenção prestada, não apenas no processo de desenvolvimento da pesquisa, mas também em sala de aula, sendo um dos principais motivadores pelo meu interesse pela Contabilidade Pública.

Aos meus familiares, padrinhos e amigos que me incentivaram e apoiaram constantemente.

Aos meus colegas de trabalho que foram sempre muito compreensíveis.

RESUMO

SILVA, Láysla Furtado. **A disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis da Lei n.º 4.320/1964 pelas capitais dos estados, referentes aos anos de 2014 e 2015.** 2018. 50 f. Monografia (Curso de Bacharel em Contábeis – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis - SC.

O objetivo deste estudo é verificar se estão disponíveis na internet os demonstrativos contábeis elaborados pelas capitais dos estados brasileiros em atendimento à Lei n.º 4.320/1964, referentes aos exercícios financeiros de 2014 e 2015. Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa. Quanto aos procedimentos, a pesquisa é predominantemente documental. Foram utilizados como instrumentos a documentação, questionário e *checklist*. Os anexos da Lei n.º 4.320/1964 foram separados em dois grupos: o Grupo 1 é composto pelos quatro balanços públicos, pela DFC, pela DMPL e pelas Notas Explicativas; e o Grupo 2 é composto pelos demais 9 anexos da Lei. Para o ano de 2014, a disponibilização dos demonstrativos foi classificada como: Completa em 42,31% (Grupo 1) e 38,46% (Grupo 2); Parcial em 38,46% (Grupo 1) e 15,38% (Grupo 2); Incompleta em 0,0% (Grupo 1) e 26,92% (Grupo 2); e Ausente em 19,23% (Grupo 1) e 19,23% (Grupo 2). Para o ano de 2015, a disponibilização dos demonstrativos foi classificada como: Completa em 19,23% (Grupo 1) e 30,77% (Grupo 2); Parcial em 57,69% (Grupo 1) e 15,38% (Grupo 2); Incompleta em 0,0% (Grupo 1) e 19,23% (Grupo 2); e Ausente em 23,08% (Grupo 1) e 34,62% (Grupo 2). Tais resultados demonstram que, de modo geral, há uma carência quanto ao atendimento efetivo das leis que normatizam a elaboração e divulgação dos demonstráveis contábeis em meios eletrônicos de acesso público. Diante disso, configura-se oportuna a verificação dos níveis de disponibilização diante das atualizações normativas que ocorreram a partir da adoção obrigatória ao MCASP em 2014.

Palavras-chave: Transparência. Contas Públicas. Internet. Acesso à informação.

DECLARAÇÃO SOBRE A MONOGRAFIA SUBMETIDA

SILVA, Láysla Furtado. **A disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis da Lei n.º 4.320/1964 pelas capitais dos estados, referentes aos anos de 2014 e 2015.** 2018. 50 f. Monografia (Curso de Bacharel em Contábeis – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis - SC.

DECLARO QUE nesta monografia, de minha autoria, submetida à Banca Examinadora: (1) segui as regras da Coordenadoria de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) e da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), bem como as recomendações escritas e verbais do Professor Orientador; (2) não me apropriarei de textos ou ideias de terceiros que possam representar plágio ou erro de citação e referência; (3) não omiti aspectos relevantes que possam alterar o julgamento sobre este Trabalho; e (4) possuo autorização para manuseio e divulgação de todos os dados utilizados no Trabalho – e por tal me responsabilizo integralmente.

Assinatura: _____

Local e Data: Palhoça – SC, 28 de Junho de 2018.

SOBRE O AUTOR

Láysla Furtado Silva

Acadêmica de Graduação do Curso de Bacharel em Ciências Contábeis da UFSC.

E-mail: layslaf@hotmai.com

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuições de frequências do percentual de municípios conforme o nível de disponibilização na internet dos grupos de demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964.....	40
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Objetivos de pesquisas anteriores com similaridade de tema central.....	25
Quadro 2 – Síntese das pesquisas anteriores similares em abordagem.....	26
Quadro 3 – <i>Checklist</i> para os demonstrativos contábeis da Lei n.º 4.320/1964 buscados nos sítios eletrônicos.....	30
Quadro 4 – Texto base para aplicação do questionário aos municípios analisados.....	31
Quadro 5 – População e sítios eletrônicos das capitais de estados brasileiros.....	34
Quadro 6 – Legenda e critério para a classificação dos níveis de publicações dos demonstrativos.....	36
Quadro 7 – Síntese dos resultados das observações quanto à disponibilização na internet dos demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964, conforme os níveis.....	37

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuições de frequências dos municípios conforme o nível de disponibilização na internet dos grupos de demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964.....	38
Tabela 2 – Distribuições de frequências das classificações dos modelos dos balanços.....	41

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§ – Parágrafo
AC – Acre
AL – Alagoas
AM – Amazonas
ANBT – Associação Brasileira de Normas Técnicas
AP – Amapá
Art. – Artigo
BA – Bahia
BF – Balanço Financeiro
BO – Balanço Orçamentário
BP – Balanço Patrimonial
CE – Ceará
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CGU – Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União
DF – Distrito Federal
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
Dr. – Doutor
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
EC – Estrutura Conceitual
ES – Espírito Santo
e-SIC – Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão
f. – Folhas
G2C – *Government to Citizen*
GO – Goiás
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LAI – Lei de Acesso à Informação
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
LT – Lei da Transparência
MA – Maranhão
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais
MG – Minas Gerais
MS – Mato Grosso do Sul
MT – Mato Grosso
n.º – Número
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE – Notas Explicativas
p. – Página
PA – Pará
PB – Paraíba
PE – Pernambuco
PI – Piauí
PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

PPA – Plano Plurianual
PR – Paraná
Prof. – Professor
RCPG – Relatórios Contábeis de Propósito Geral
RGF – Relatório de Gestão Fiscal
RJ – Rio de Janeiro
RN – Rio Grande do Norte
RO – Rondônia
RR – Roraima
RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RS – Rio Grande do Sul
SC – Santa Catarina
SE – Sergipe
SOF – Secretaria de Orçamento Federal
SP – São Paulo
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCC – Trabalho de Conclusão de Curso
TCU – Tribunal de Contas da União
TIC – Tecnologias da Informação e Comunicação
TO – Tocantins
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVO.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	13
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	14
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS.....	16
2.2 A INTERNET COMO MEIO PARA DIVULGAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS...	19
2.3 PESQUISAS ANTERIORES.....	25
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	29
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	29
3.2 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA.....	29
3.2.1 Etapa de coleta de dados.....	30
3.2.2 Etapa de análise de dados.....	32
3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA.....	32
3.4 CARACTERÍSTICAS E DADOS DOS ENTES.....	33
3.4.1 Entes públicos selecionadas.....	34
3.4.2 Obtenção, coleta e ajuste dos dados.....	35
4 RESULTADOS DA PESQUISA.....	37
4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS OBTIDOS.....	37
4.2 ANÁLISE DA DISPONIBILIZAÇÃO PARA O CONJUNTO DE MUNICÍPIOS.....	38
4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	41
5 CONCLUSÕES.....	43
5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS.....	43
5.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS.....	44
5.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	45
REFERÊNCIAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a finalidade e a abrangência desta pesquisa. Inicia-se com uma contextualização, que sustenta o tema e o problema abordado. Logo após, são apresentados os objetivos do presente estudo. Em seguida, são apresentadas as justificativas e as delimitações da pesquisa. Por fim, é apresentada uma descrição sintética dos capítulos que compõem o estudo.

A Lei n.º 4.320/1964 é uma lei federal sobre normas gerais aplicáveis aos entes públicos e representa a principal lei disciplinadora do Direito Financeiro no Brasil. As normas de Contabilidade Pública, constantes na referida Lei, estão relacionadas à escrituração e à evidenciação, por meio dos balanços públicos e de outros demonstrativos estabelecidos.

Com a entrada em vigor das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), juntamente com a adoção do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), passou a ser exigida a publicação de determinados demonstrativos contábeis em meios eletrônicos, sendo até o término de 2014 o prazo máximo para adoção, inclusive para adequação aos novos modelos de balanços.

Além disso, a Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), bem como a Lei Complementar n.º 131/2009 (Lei de Transparência – LT), integralizam e fundamentam a importância da publicação e divulgação de demonstrativos contábeis com o propósito do cumprimento da transparência ativa, propiciando também embasamento para o exercício do controle social.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Apesar de a Lei n.º 4.320/1964 não exigir a publicação de seus demonstrativos em meios eletrônicos de acesso público (em virtude do momento em que foi sancionada), a partir da entrada em vigor das NBC TSP, da adoção obrigatória do MCASP e da LAI, tais documentos foram abrangidos quanto à exigência da publicidade.

Neste sentido, esta pesquisa está firmada na análise do atendimento à disponibilização dos demonstrativos contábeis, por parte das capitais, em cumprimento ao estabelecido na Lei n.º 4.320/1964, nas NBC TSP e em observância ao MCASP.

Diante da relevância do assunto e do conjunto de normas pertinentes, a pergunta da presente pesquisa é: as capitais dos estados brasileiros estão disponibilizando em seus sítios

eletrônicos os demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 referentes aos anos de 2014 e 2015?

1.2 OBJETIVOS

Esta pesquisa apresenta um objetivo geral, cujo alcance é aprimorado com objetivos específicos, detalhados a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral da presente pesquisa é verificar se estão disponíveis na internet os demonstrativos contábeis elaborados pelas capitais dos estados brasileiros em atendimento à Lei n.º 4.320/1964, referentes aos exercícios financeiros de 2014 e 2015.

1.2.2 Objetivos específicos

Para o alcance do objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) construir um *checklist* contemplando todos os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/1964, conforme todas as bases normativas aplicáveis aos anos em análise (2014 e 2015);
- b) acessar sistematicamente os sítios eletrônicos dos 26 municípios componentes da amostra para aplicação do *checklist* e remeter questionários aos entes para confirmar ou complementar dados sobre eventuais ausências na disponibilização dos demonstrativos; e
- c) apresentar os dados finais encontrados, com vistas evidenciar o nível de divulgação na internet dos demonstrativos abrangidos pelo conjunto dos municípios estudados, empregando recursos básicos da estatística descritiva.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo justifica-se por sua relevância nos âmbitos governamental, social e acadêmico. Com o alcance do objetivo e a publicação dos resultados desta pesquisa, assim como a discriminação dos demonstrativos observados e suas respectivas fontes, diferentes públicos podem ser atingidos, de modo direto ou indireto.

No âmbito governamental, o trabalho justifica-se por proporcionar aos responsáveis pelos entes públicos a possibilidade de verificar, de modo sintético, o nível de disponibilização oferecido referente aos anos observados. Desta forma, permite visualizar se está sendo

cumprida a disponibilização de todos os demonstrativos exigidos em lei e adequação aos moldes de elaboração estabelecidos.

Além disso, ainda no âmbito governamental, a pesquisa pode contribuir como uma maneira de conscientizá-los sobre a relevância da publicação dos demonstrativos contábeis, como prática de prestação de contas à sociedade.

No âmbito social, a pesquisa justifica-se por abordar o conjunto de regras e normas que fundamentam o direito ao acesso à informação. Desta forma, esclarece ao cidadão que é de direito dele o acesso aos demonstrativos contábeis, nos quais são apresentados onde foram empregados os recursos públicos.

No contexto acadêmico, inicialmente, este trabalho se justifica por dar sequência à uma questão abordada no estudo realizado por Mafra e Platt Neto (2015). Apesar de a presente pesquisa abranger uma série histórica e um grupo de demonstrativos diferente, conforme é discutido na seção 2.3, a essência do objetivo das duas pesquisas é a mesma: a verificação da disponibilização na internet de demonstrativos contábeis.

Por fim, ainda no contexto acadêmico, ao ser apresentada e ficar disponível para consultas futuras, esta pesquisa pode ser utilizada como fonte de estudos e como base para pesquisas futuras que sejam semelhantes. Desta forma, espera-se que possa contribuir para com a comunidade acadêmica do Curso de Ciências Contábeis e da UFSC, de modo geral.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está delimitada a cumprir o objetivo expresso, por meio da realização dos procedimentos metodológicos e da aplicação dos instrumentos de pesquisa descritos no Capítulo de Metodologia.

Este estudo não tem como propósito a avaliação dos valores apresentados nos demonstrativos contábeis observados. As verificações se restringiram à divulgação dos demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964.

Quanto aos objetivos específicos, referente aos moldes de elaboração, delimita-se à verificar a atualização de nomenclaturas e estrutura dos quatro balanços públicos. Além disso, não foram avaliadas as motivações que ocasionaram as ausências de divulgação.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O desenvolvimento desta pesquisa está estruturado em cinco capítulos: 1 Introdução; 2 Fundamentação Teórica; 3 Metodologia da Pesquisa; 4 Resultados da Pesquisa; e 5 Conclusões. Antes dos capítulos, constam o resumo e as listas de gráficos, quadros, tabelas e siglas.

O capítulo 1, denominado Introdução, apresenta a finalidade e a abrangência da pesquisa, que se inicia com uma contextualização normativa e histórica que conduz ao tema e ao problema abordado. Logo após, são apresentados os objetivos geral e específicos, as justificativas e as delimitações da pesquisa.

O capítulo 2, denominado Fundamentação Teórica, inicia-se com a apresentação dos demonstrativos contábeis exigidos aos entes. Em seguida, é abordada a relevância do uso da internet como meio para divulgação das contas públicas, em atendimento às exigências estabelecidas em lei quanto à publicidade. Na sequência, são apresentadas as pesquisas anteriores similares ao presente estudo quanto à abordagem e tema central. Neste Capítulo também são abordados alguns conceitos como: transparência ativa, transparência passiva e controle social.

O capítulo 3, denominado Metodologia da Pesquisa, apresenta a tipologia da pesquisa, as técnicas e os instrumentos empregados para a coleta e a análise dos dados. Aponta os procedimentos metodológicos seguidos e os entes públicos que compõem a população estudada, bem como os dados obtidos. Para alcance do objetivo da presente pesquisa, foram verificados os sítios eletrônicos oficiais dos municípios e seus respectivos portais de transparência. Para realizar esta apuração, foi estabelecido um procedimento metodológico sistemático, por meio de um *checklist* como instrumento de coleta de dados, detalhado no capítulo.

O capítulo 4, denominado Resultados da Pesquisa, apresenta a análise dos dados. Primeiramente, são apresentados os dados obtidos. Logo em seguida, é realizada a análise do nível de disponibilização praticado pelas capitais dos estados brasileiros, como também a adequação aos moldes estabelecidos para elaboração e apresentação dos demonstrativos.

Por fim, no capítulo 5, são apresentadas as Conclusões do Trabalho. Inicialmente, é avaliado o atendimento ao objetivo da pesquisa, evidenciando-se as seções do Trabalho que demonstram o cumprimento. Em seguida, é apresentada uma síntese das conclusões a que se chegou a partir dos resultados da pesquisa, com base na análise dos dados. Por fim, são apresentadas sugestões para pesquisas e trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste Capítulo são abordados os temas gerais e específicos que foram elencados por serem compreendidos como necessários para o entendimento dos resultados apresentados na pesquisa. O capítulo encontra-se dividido nas seguintes seções: 2.1 Demonstrativos contábeis dos municípios; 2.2 A internet como meio para divulgação das contas públicas; e 2.3 Pesquisas anteriores.

Buscou-se identificar: as normas (legislação) aplicáveis aos temas enfocados; os autores e obras da literatura especializada que tratam sobre os temas em questão; e algumas das publicações acadêmico-científicas que apresentaram pesquisas similares ou resultados que merecem menção pela sua relação com esta.

2.1 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS

Os demonstrativos contábeis aplicáveis aos municípios foram constituídos originalmente na Lei n.º 4.320/1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos (BRASIL, 1964, art. 1º).

Os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/1964 devem seguir também as disposições trazidas pelas NBC T 16.6 (R1) e 16.7 e pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

A Parte V do referido Manual, intitulada Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), regulamenta os novos modelos de elaboração dos demonstrativos contábeis e para isso possui como objetivo “padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP” (STN, 2016, p. 363).

Os anexos da Lei n.º 4.320/1964 abrangem, entre outros demonstrativos: o Balanço Orçamentário (BO); o Balanço Financeiro (BF); o Balanço Patrimonial (BP); a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

Foi a partir de 2009 que os anexos da Lei n.º 4.320/1964 começaram a passar por alterações quanto à estrutura e suas contas. O MCASP/DCASP orienta inclusive a elaboração dos anexos 18 e 19 da Lei n.º 4.320/1964, que são, respectivamente, a DFC e a DMPL. A elaboração e publicação da DFC e da DMPL foi de observância facultativa ou condicionada até o exercício de 2014 (SNT, 2014). Porém, em 2015 a elaboração da DFC tornou-se obrigatória; e a DMPL, segundo as regras estabelecidas pela 6ª edição do MCASP, tornou-se “obrigatória

para as empresas estatais dependentes, desde que constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação” (STN, 2014).

Além das normas supracitadas, os municípios também devem cumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que exige a elaboração e publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), dos quais as regras estabelecidas para elaboração estão dispostas no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

A Lei n.º 4.320/1964 e a LRF não trazem exigência expressa de elaboração e publicação das Notas Explicativas (NE). As NE tornaram-se obrigatórias, como parte integrante dos demonstrativos contábeis, a partir do início da adoção das NBC TSP.

Além das disposições específicas dispersas pelo MCASP a respeito das NE, o DCASP traz uma seção sobre o assunto que, de forma alinhada às NBC TSP, aborda o que são, seu objetivo e como devem ser elaboradas (STN, 2016, p. 409):

Notas Explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas. Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

Assim, as NE suplementam e complementam os demonstrativos contábeis e devem ser elaboradas de modo que os usuários possam receber informações esclarecedoras, organizadas, objetivas e sintéticas.

As NBC TSP estabelecem a elaboração das NE pelos entes públicos como parte integrante das demonstrações contábeis. A NBC T 16.6 (R1) apresenta as seguintes disposições (CFC, 2014, itens 39-41):

- 39. As Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.
- 40. As informações contidas nas Notas Explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.
- 41. As Notas Explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Deste modo, a NBC T 16.6 (R1) esclarece que tais Notas visam facilitar a compreensão dos usuários, por meio de informações adicionais às demonstrações, complementando e suplementando os dados e as informações apresentadas.

Portanto, cabe aos entes públicos fornecerem os dados e informações que possam subsidiar a participação popular, por meio da transparência na divulgação dos demonstrativos

contábeis e das NE. Deste modo, os entes estariam estimulando o controle social.

O controle social, subsidiado pelos entes públicos, pode ser entendido como uma das vertentes do controle do Estado, que se refere ao controle promovido pela sociedade. A respeito da finalidade do controle social, Siraque (2004, p. 114, p. 117) explica que o mesmo

[...] tem a finalidade de verificar se as decisões tomadas, no âmbito estatal, estão sendo executadas, conforme aquilo que foi decidido e se as atividades estatais estão sendo realizadas conforme os parâmetros estabelecidos pela Constituição e pelas normas infraconstitucionais.

[...] O interesse finalístico do controle social é, na prática, o controle das ações dos governos, dos agentes da Administração Pública, tendo como interesse maior o objetivo de fiscalizar as autoridades administrativas do Estado para saber se estão agindo conforme as normas constitucionais, especialmente as do artigo 37 da Carta Magna.

Deste modo, a participação da sociedade num ambiente democrático é fundamento básico para que o controle social exista. Todavia, para que o controle social seja exercido de modo esclarecido, há dependência direta do cumprimento da transparência pública, que não se refere à mera publicidade, mas à divulgação compreensível e confiável de dados e informações.

A disponibilização organizada possibilita a instrumentalização do controle social, fornecendo as condições básicas aos cidadãos para o exercício da sua função. A respeito do controle social, Tavares, Martins e Figueiredo (2013, p. 2) afirmam que “a efetividade do controle social pressupõe a transparência nas ações de governo e a devida competência de qualquer cidadão em conhecer e interpretar as informações disponibilizadas pelos órgãos públicos”.

Normas como a LAI e a LRF favorecem o exercício da cidadania, ao trazerem disposições a respeito da prestação de contas e da gestão fiscal responsável, por meio da disponibilização de dados e informações públicas. O mesmo ocorre por intermédio da NBC TSP – Estrutura Conceitual (EC), com aplicação a partir de 2017, que também aborda a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) (CFC, 2016). A EC estabelece conceitos que são pilares para elaboração e divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG).

Os RCPG compreendem relatórios variados, abrangendo as demonstrações contábeis que são componentes centrais da transparência pública, elaborados com o intuito de fornecer informações úteis. A observância à elaboração dos RCPG está estabelecida na NBC TSP – EC da seguinte maneira (CFC, 2016, item 2.8):

Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à

prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações.

Portanto, é exigido dos entes públicos a elaboração e divulgação dos RCPG. Tais relatórios são elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, são voltados à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) (CFC, 2016). Neste sentido, a EC aborda que a “informação contábil não é um fim em si mesma” (CFC, 2016, item 2.2).

Constata-se, a partir da leitura de tais normas, a obrigatoriedade dos entes públicos quanto ao atendimento às exigências de elaboração e disponibilização de dados e informações, com o intuito de instrumentalizar o controle social e legitimar a responsabilização do Estado quanto à utilização dos recursos públicos.

2.2 A INTERNET COMO MEIO PARA DIVULGAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

A internet pode ser considerada como um dos meios para o cumprimento da transparência, por meio da divulgação de dados e informações públicas em sítios eletrônicos oficiais das entidades do setor público.

A respeito da transparência, Martins (2011, p. 234) sintetiza as obrigações e os métodos de divulgação do seguinte modo:

O direito de acesso à informação impõe duas obrigações sobre os governos. Primeiro, existe a obrigação de publicar e disseminar informações essenciais sobre o que os diferentes órgãos públicos estão fazendo. Segundo, os governos têm a obrigação de receber do público pedidos de informação e respondê-los, disponibilizando os dados solicitados e permitindo que o público tenha acesso aos documentos originais indicados ou receba cópias dos mesmos.

A partir deste entendimento, há abordagens de transparência ativa e passiva. A transparência ativa refere-se à divulgação espontânea de dados e informações de interesse coletivo ou geral nos sítios eletrônicos oficiais na internet dos entes e suas entidades. Fazem parte dos sítios eletrônicos oficiais os portais de transparência dos entes.

A Lei n.º 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), exige que haja iniciativa de transparência. Alguns dos artigos da LAI que fazem referência à iniciativas de transparência ativa são os seguintes (BRASIL, 2011, art. 3º e 8º):

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; [...]

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. [...]

§ 2º. Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet). [...]

Além da transparência ativa, a LAI possui uma seção específica que aborda a transparência passiva, ou seja, as respostas aos pedidos de informações. Os artigos 10 a 14 da LAI tratam dos direitos, obrigações, procedimentos e requisitos necessários para a solicitação de acesso às informações. Dentre as disposições trazidas nos referidos artigos, a Lei trata inclusive da viabilização do encaminhamento das solicitações por meio dos sítios eletrônicos oficiais dos entes públicos (BRASIL, 2011).

A LAI, que passou a ter efeitos a partir de maio de 2012, dispõe que (BRASIL, 2011, art. 5º): “É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”.

Todavia, antes de a LAI exigir o uso da internet para divulgações já existiam outras exigências normativas. Destaca-se a Lei n.º 9.755/1998, que dispõe sobre a criação da *Homepage* Contas Públicas, sendo uma iniciativa pioneira no sentido de incorporar a obrigatoriedade da divulgação de informações das contas públicas na internet. O Tribunal de Contas da União (TCU) regulamentou tal Lei por meio da Instrução Normativa n.º 28/1999, que estabelece as regras para a implementação da referida *Homepage*.

Destaca-se ainda a criação em 2004 do Portal da Transparência do Governo Federal, pela então Controladoria-Geral da União. De acordo com o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), assim nomeado a partir da Medida Provisória n.º 782, o Portal foi criado “para assegurar a boa e correta aplicação dos recursos públicos. O objetivo é aumentar a transparência da gestão pública, permitindo que o cidadão acompanhe como o dinheiro público está sendo utilizado e ajude a fiscalizar” (Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2017).

O processo de atendimento à legislação, quanto à disponibilização de informações públicas, reconhece princípios básicos estabelecidos na Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 5º):

Art. 5º. [...] XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

O governo eletrônico é mais um dos caminhos pelo qual o Governo intermedia suas relações. Balbe (2010, p. 192) entende o governo eletrônico como “a utilização das tecnologias de informação e comunicação no âmbito da administração pública”, no qual por intermédio de ferramentas tecnológicas há a possibilidade de uma interação maior com a sociedade, numa perspectiva de praticidade na disponibilização.

Em paralelo à visão apresentada, Araújo e Maia (2014, p. 86) abordam que o emprego das Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) cumpre o objetivo de “democratizar o acesso à informação, ampliar discussões e dinamizar a prestação de serviços públicos”.

Portanto, para estabelecer melhores condições para a fiscalização dos atos e fatos da administração pública, há o emprego das TIC, que podem ser entendidas como o “conjunto de recursos tecnológicos usado para produzir e disseminar informações” (SANCHEZ; ARAÚJO, 2006, p.41).

Takahashy (2000, p. 69) explica que “os atores institucionais envolvidos nos serviços governamentais são o próprio Governo, Instituições Externas e o Cidadão”, sendo que os mesmos se relacionam. Na presente pesquisa, é abordada a relação de Governo para Cidadão, em inglês *Government to Citizen*, que dá origem a sigla G2C. A relação G2C está fundamentada no conjunto de ferramentas disponibilizadas pelos entes públicos aos cidadãos para o fornecimento de serviços e informações.

Dentre os meios eletrônicos que compõem a relação G2C, estão os sítios oficiais dos municípios, os portais de transparência e também as possibilidades de contatos via mensagens de *e-mail* e atendimento via Sistemas Eletrônicos do Serviços de Informações ao Cidadão, conhecidos como e-SIC.

A respeito das TIC, Silva (2005) defende que existem graus que definem a democracia digital e os enumera quanto à participação da esfera civil em questões políticas. A respeito da relação G2C, o Silva (2005, p.455) afirma que um dos graus

é representado pelos princípios da transparência e da prestação de contas (*accountability*), gerando uma maior permeabilidade da esfera governamental para alguma intervenção da esfera civil. Este princípio produzirá uma maior preocupação na responsabilidade política e, com isso, um maior controle popular sobre as ações governamentais.

Sendo assim, entende-se que a relação G2C promove o fornecimento de dados e informações ao cidadão por parte do Estado, promovendo condições para maior controle e

fiscalização em relação às ações da administração pública, fornecendo à sociedade ferramentas para intervir nas decisões do âmbito governamental.

O uso da internet como meio para divulgação das contas públicas visa cumprir princípios previstos na Constituição Federal, aprofundados pela LRF e pela LAI. Refere-se ao atendimento às leis que regulamentam o emprego de tecnologias por parte do Estado para divulgação dos dados e informações públicas. Tais leis definem a transparência como princípio fundamental para uma gestão fiscal responsável e estabelecem medidas a serem seguidas pelos entes públicos quanto à divulgação dos dados e informações públicas, determinando prazos e estipulando procedimentos.

A LRF pode ser considerada como uma das normas pioneiras na exigência do emprego de TIC pelo Estado, pois estabelece a divulgação de informações contábeis em meios eletrônicos de acesso público. Essas informações são divulgadas por meio de relatórios, a partir da observância dos princípios e pressupostos estabelecidos na própria Lei.

A LRF estabelece a transparência como princípio básico da gestão fiscal responsável (BRASIL, 2000, art. 1º, § 1º):

Art. 1º [...]

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

[...]

Diante da determinação da transparência como princípio básico, a exigência da elaboração do RREO e do RGF, bem como a imposição da divulgação de tais relatórios, enfatiza a relevância das informações abrangidas para a tomada de decisão e para a prestação de contas.

Constata-se a exigibilidade dos relatórios como instrumentos de transparência da gestão fiscal, conforme o disposto no artigo 48 (BRASIL, 2000, art. 48º, § 2º):

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

[...]

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme

periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

Deste modo, a busca pela gestão fiscal responsável por parte da LRF está nos seus princípios básicos (planejamento e transparência), sendo que por meio do princípio da transparência é estabelecida não apenas a divulgação como mera publicidade, mas o atendimento às disponibilizações de informações que sejam úteis, compreensíveis e relevantes.

A Lei n.º 12.527/2011, Lei de Acesso à Informação (LAI), com o intuito de formalizar a disponibilização em meios eletrônicos de acesso público, tendo o emprego de tecnologias como ferramenta de divulgação do Estado, determina que a internet integra o grupo de meios e instrumentos legítimos de divulgação das contas públicas (BRASIL, 2011, art. 8º):

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

[...] § 2º Para cumprimento do disposto no **caput**, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

De acordo com os dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) referentes a 2016, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2017), o número de domicílios que possuem acesso à internet chegou a 63,6%.

Deste modo, a internet pode ser considerada uma ferramenta conveniente, pois a qualquer momento o cidadão que possui acesso pode utilizá-la. Todavia, apenas este meio não é suficiente para atender todas as demandas dos usuários, pois possui limitações quanto à parcela da população que não possui acesso ou desconhece os sítios eletrônicos dos entes.

Para a parcela da população que possui acesso e faz uso da internet, os dados e informações situados nos sítios eletrônicos oficiais dos entes devem ser dotados de compreensibilidade e objetividade para que sejam considerados, de fato, úteis nos processos de fiscalização e de tomada de decisão.

Portanto, faz-se necessário trazer à consciência que a informação pública pertence à sociedade e que cabe aos entes e órgãos públicos disponibilizá-la de maneira tempestiva e compreensível, propiciando condições básicas para o exercício do controle social. O controle social se refere à participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização da administração pública, contribuindo para o monitoramento da correta aplicação dos recursos públicos.

A Lei n.º 4.320/1964 não exige a publicação de seus demonstrativos em meios eletrônicos, em razão do momento histórico no qual foi sancionada. A disponibilização dos demonstrativos em sítios eletrônicos começou a ser possível e exigida décadas depois.

A partir de 2008, com a entrada em vigor das primeiras NBC TSP, a publicação de determinadas demonstrações contábeis em meios eletrônicos passou a ser exigida, incluindo algumas das demonstrações contábeis estabelecidas pela Lei n.º 4.320/1964.

A NBC T 16.6 (R1) dispõe sobre a disponibilização das demonstrações contábeis para a sociedade e, dentre as inúmeras formas de divulgação possíveis, destaca “disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público” (CFC, 2014, item 11).

A Lei Complementar n.º 131/2009, conhecida como Lei da Transparência (LT), alterou a redação da LRF e ampliou as exigências quanto à transparência na gestão fiscal, no que se refere à disponibilização em tempo real, de maneira minuciosa sobre a execução orçamentária e financeira de todos os entes públicos (BRASIL, 2009, art. 1º):

Art. 1º O art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 48. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”; [...]

A respeito dessa liberação em tempo real, o Decreto n.º 7.185/2010, que regulamenta a LT, estabelece que se entende por liberação em tempo real (BRASIL, 2010, art. 2º, § 2º, II):

[...] a disponibilização das informações, em meio eletrônico que possibilite acesso público, até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo SISTEMA, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacional necessários ao seu pleno funcionamento;

A partir das disposições do referido Decreto, conclui-se que existe uma tolerância para a disponibilização em tempo real, embora a liberação frequente não deixe de ser um dispositivo inovador acrescido à LRF a partir da LT.

Diante deste cenário, destaca-se que o direito de acesso à informação, previsto desde a Constituição Federal de 1988, vem sendo regulamentado por leis que estabelecem regras e procedimentos para disponibilização das informações com o auxílio da internet, caracterizando a mesma como uma ferramenta importante para o cumprimento da transparência.

2.3 PESQUISAS ANTERIORES

Nesta seção são descritas algumas pesquisas identificadas em publicações que estão relacionadas ao tema central desta pesquisa. Foram buscados artigos técnico-científicos publicados em anais de eventos e em periódicos de Contabilidade. Foram também buscados TCCs de graduação, dissertações de mestrado e teses de doutorado defendidos no Brasil.

No Quadro 1, são apresentadas as pesquisas similares em abordagem, com a descrição dos seus objetivos e principais resultados.

Quadro 1 – Síntese das pesquisas anteriores similares em abordagem

Autores	Títulos	Temáticas abordadas e resultados encontrados
Franco, Rezende, Figueiredo e Nascimento (2014)	Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos Municípios do Paraná no Ambiente da Internet / Periódico	O estudo tem como objetivo “identificar o nível de transparência eletrônica dos demonstrativos contábeis nos municípios paranaenses, dispostos no ambiente da internet”. Os resultados apresentados mostram que “os municípios com 50 mil habitantes ou mais, em sua grande maioria, publicam os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas páginas eletrônicas, estes representam 81,25% do total, já os municípios com menos de 50 mil habitantes que publicam seus relatórios correspondem à apenas 29,43%. De modo geral a pesquisa conclui que a partir dos dados obtidos 70,57% dos municípios não faz uso dos meios eletrônicos para dar publicidade a seus atos”.
Mafra e Platt Neto (2015)	A Disponibilização na Internet de Demonstrativos Contábeis pelos Municípios da Região da Grande Florianópolis Referentes aos Anos de 2000 a 2013 / Periódico	A pesquisa tem como objetivo “verificar se estão publicados na internet os demonstrativos contábeis elaborados pelos municípios da Região da Grande Florianópolis em atendimento à Lei n.º 4.320/1964 e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), referentes aos anos de 2000 a 2013”. Os resultados apresentados mostram “um baixo nível de disponibilização para os demonstrativos analisados, tanto para os balanços da Lei n.º 4.320/1964, com ausência de 86,36% quanto para os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do Relatório de Execução Orçamentária (RREO) com ausência de 82,21% e 92,86% respectivamente”.
Pimentel e Matos (2015)	Transparência na Gestão Pública: Um Estudo Sobre a Publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e de Relatório Gestão Fiscal dos Municípios de Rondônia à luz da LRF / TCC	O objetivo do estudo é “verificar a disponibilidade dos demonstrativos Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão de Fiscal (RGF), exigidos pela LRF, publicados na internet, pelos municípios com população superior a 50.000 habitantes; classifica-se como pesquisa aplicada, exploratória, descritiva e qualitativa”. Os resultados da pesquisa apontam que “os municípios não estão de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, visto que não publicaram todos os relatórios obrigatórios, portanto, identificou-se o descumprimento da Lei e baixo nível de transparência”.
Notas: [1] Autores dispostos em ordem cronológica das publicações citadas. [2] Os tipos de publicações, sinteticamente, são: TCC, Dissertação; Tese; Periódico; e Evento. Detalhadamente, são: TCC – Monografias e artigos apresentados como Trabalhos de Conclusão de Curso de graduação ou de especialização (latu sensu). Periódico – Artigos técnico-científicos publicados em periódicos (revistas, boletins, etc.).		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas fontes citadas.

Quanto às obras relacionadas no Quadro 1, semelhantes a presente pesquisa em termos de abordagem, todas seguem uma tendência de análise quanti e qualitativa, simultaneamente. Essas pesquisas buscam identificar e analisar a publicação na internet dos demonstrativos contábeis que os municípios possuem a responsabilidade de elaborar e disponibilizar em meios eletrônicos de acesso público.

As pesquisas realizadas por Franco *et al.* (2014) e por Pimentel e Matos (2015), apesar de verificarem a disponibilização relativa aos demonstrativos exigidos pela LRF, evidenciando o nível de transparência quanto à divulgação dos Relatórios do RREO e do RGF, possuem o mesmo fundamento para formulação da questão problema.

O estudo realizado por Franco *et al.* (2014) também pode ser considerado relevante e similar por tratar de questões como o princípio da transparência e por abordar a gestão fiscal responsável estabelecida na LRF, propiciando embasamento para a compreensão da importância da divulgação dos dados e informações públicas no ambiente da internet tanto para os responsáveis pela tomada de decisão, quanto para os cidadãos, provedores e beneficiários dos recursos públicos.

A análise realizada por Mafra e Platt Neto (2015) possui uma relação ainda maior, visto que busca identificar se estão publicados tanto os demonstrativos em atendimento à LRF, do RREO e do RGF, como também os quatro balanços públicos estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964, que são objetos de estudo da presente pesquisa.

O Quadro 2, a seguir, relaciona as publicações encontradas com tema central similar ao desta pesquisa, identificando as principais características das pesquisas.

Quadro 2 – Objetivos de pesquisas anteriores com similaridade de tema central

Autores	Títulos / Tipos de publicações	Objetivos a que se propuseram
Souza, Silva, Araújo e Silva (2010)	Uma Análise Sobre a Evidenciação das Contas Públicas das Capitais Brasileiras / Periódico	A pesquisa objetiva “analisar se todas as capitais brasileiras estão evidenciando suas contas públicas, na Internet, em conformidade com o estabelecido na Lei nº 9.755/98 e no Art. 48 da LRF”.
Keunecke, Teles e Flach (2011)	Práticas de <i>Accountability</i> : Uma Análise do Índice de Transparência nos Municípios Mais Populosos de Santa Catarina / Periódico	O estudo tem como objetivo “analisar o nível de transparência dos sítios eletrônicos dos cinco municípios catarinenses mais populosos, a fim de perquirir se tais municípios estão atendendo satisfatoriamente as obrigações da Lei de Responsabilidade Fiscal”.
Viana, Tamer, Souza e Lima (2013)	Avaliação da Aderência aos Critérios Internacionais de Transparência para a Divulgação e Apresentação das Contas Públicas Municipais / Periódico	A pesquisa tem como objetivo “avaliar a aderência aos critérios internacionais de transparência para a divulgação e apresentação das contas públicas do Portal de Transparência da Prefeitura Municipal de Manaus – PMM”.
Nunes e Lunkes (2013)	Avaliação da Transparência Pública à Luz da Legislação Brasileira: Um Estudo nos Municípios da Região Sul do Brasil / Dissertação	O estudo apresenta como objetivo “avaliar o nível de transparência das informações disponibilizadas pelos municípios da região do Sul do Brasil, com mais de 50.000 habitantes, por meio da internet, considerando as exigências legais”.

Continua

Continuação

Autores	Títulos / Tipos de publicações	Objetivos a que se propuseram
Silva e Kronbauer (2013)	Evidenciação de Informações nas Páginas Web de Prefeituras Municipais Mato Grossenses: uma Análise de Aderência à Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso à Informação / Dissertação	A pesquisa objetiva “avaliar o nível de aderência às exigências na evidenciação de informações requeridas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso a Informação, em municípios mato-grossenses”.
Santos e Costa (2013)	Transparência na Gestão Pública Municipal na Internet: Análise dos Portais Eletrônicos dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro / Dissertação	O objetivo do estudo “é avaliar se tais entes federativos estão cumprindo as exigências legais, vale dizer, os requisitos determinados pela chamada Lei de Transparência. O conteúdo, a série histórica e frequência de atualização e a usabilidade desses portais foram os parâmetros utilizados para a análise dos sites”.
Lunkes, Soares, Farias, Santos e Nunes (2013)	Análise dos Instrumentos de Transparência Contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal nos Municípios da Região Sul / Periódico	A pesquisa tem como objetivo “consistiu em identificar a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Analisando essa aplicação nos municípios que possuem entre cinquenta e cem mil habitantes nos Estados da região sul do Brasil, a amostra compreendeu 24 municípios do Rio Grande do Sul, 15 municípios de Santa Catarina e 12 municípios do Paraná”.
Silva, Segatto e Silva (2016)	Disclosure no Serviço Público: Análise da Aplicabilidade da Lei de Transparência em Municípios Mineiros / Periódico	O objetivo da pesquisa é “verificar, mediante o acesso e consulta aos portais eletrônicos, se os atos da Administração Pública de 30 (trinta) municípios do estado de Minas Gerais, com população acima de 100 (cem) mil habitantes, relativamente à execução financeira e orçamentária atendem ao disposto na Lei Complementar nº 131/2009, Lei de Transparência, verificando também o <i>disclosure</i> desses municípios”.
Rosa, Bernardo, Vicente e Petri (2016)	A Lei de Acesso à Informação como Instrumento de Controle Social: Diagnóstico dos Municípios do Sul do Brasil à Luz do Artigo 8º da Lei n.º 12.527/2011 / Periódico	O estudo tem como objetivo “identificar qual o percentual de municípios da região sul do Brasil divulga as informações exigidas no art. 8º da Lei de Acesso à Informação em seus sítios eletrônicos”.
Santos e Oliveira (2016)	A Transparência na Gestão Pública: Estudo Comparado de Sua Concretização nos Municípios da Microrregião do Sudoeste de Goiás / TCC	A pesquisa objetiva “analisar o cumprimento da Lei da Transparência pelos municípios da Microrregião do Sudoeste de Goiás no que tange à disponibilização das contas públicas em meios eletrônicos”.
Notas: [1] Autores dispostos em ordem cronológica das publicações citadas. [2] Os tipos de publicações, sinteticamente, são: TCC, Dissertação; Tese; Periódico; e Evento. Detalhadamente, são: TCC – Monografias e artigos apresentados como Trabalhos de Conclusão de Curso de graduação ou de especialização (<i>latu sensu</i>). Dissertação – Dissertações de mestrado (<i>strictu sensu</i>). Periódico – Artigos técnico-científicos publicados em periódicos (revistas, boletins, etc.).		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas fontes citadas.

Tratam-se de pesquisas que abordam a transparência das contas públicas, o atendimento às leis de disponibilização e o uso da internet para instrumentalização do controle social, entre outros aspectos.

Por exemplo, Santos e Oliveira (2016) tratam da transparência na gestão pública, por meio da averiguação do cumprimento da Lei da Transparência, verificando em 18 municípios o cumprimento da disponibilização dos anexos do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), entre outros.

Por sua vez, Souza *et al.* (2010) e Keunecke *et al.* (2011) se propuseram a abordar a utilização da internet para cumprimento da transparência das contas públicas. De modo geral, são pesquisas que buscam avaliar o nível de aderência às exigências de disponibilização dos dados e informações em endereços de acesso comum.

Tais pesquisas, assim como o presente estudo, entendem que a internet pode ser considerada como mais uma ferramenta e também um meio de comunicação entre o governo e o cidadão, propiciando uma transparência mais completa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Com o intuito de atingir o objetivo proposto, a partir da formulação do problema da pesquisa, o estudo utiliza uma abordagem metodológica. O presente Capítulo visa apresentar: a classificação da pesquisa; as técnicas e instrumentos de coleta e análise de dados; os procedimentos metodológicos; e os entes estudados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com a abordagem apresentada por Raupp e Beuren (2004), pesquisas na área contábil apresentam tipologias de desenvolvimento que se agrupam em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

A presente pesquisa é classificada como descritiva, uma vez que os demonstrativos contábeis relativos à Lei n.º 4.320/1964 divulgados foram identificados, observados e registrados, por meio de técnicas padronizadas, descrevendo o comportamento dos entes quanto à disponibilização ou não dos demonstrativos em meios eletrônicos de acesso comum.

Esta pesquisa é classificada como documental, uma vez que se baseia em documentos públicos disponibilizados pelos municípios em seus sítios eletrônicos. A pesquisa também se classifica como bibliográfica, por obter embasamento sobre o tema central a partir da busca em livros, artigos científicos, monografias e leis que dissertam sobre assuntos relacionados.

A respeito da abordagem, a presente pesquisa é classificada como mista. A abordagem quantitativa ocorre na coleta de dados, quando os demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 são tabulados quanto à disponibilização relativa aos exercícios financeiros observados nos sítios eletrônicos dos municípios. Em seguida, há uma etapa com abordagem qualitativa, quando se busca interpretar e analisar o comportamento dos municípios, classificando-os em níveis quanto à frequência da disponibilização dos demonstrativos.

3.2 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA

A seguir, são apresentados os instrumentos de pesquisa utilizados na coleta e análise de dados e são identificados os procedimentos metodológicos adotados para se obter e analisar os dados coletados.

Para a coleta de dados, são utilizados instrumentos como documentos de fontes primárias e secundárias, além de *checklist* e questionário. Para a análise de dados, são utilizadas técnicas de análise documental e descritiva.

3.2.1 Etapa de coleta de dados

Na etapa de coleta de dados, esta pesquisa emprega os seguintes instrumentos: documentação de fontes primárias e secundárias; *checklist*; e questionários. No Capítulo de Resultados da Pesquisa, são apresentados os resultados da análise dos demonstrativos contábeis que foram observados por meio da aplicação dos instrumentos especificados adiante.

O *checklist* foi empregado para visualização dos demonstrativos contábeis presentes e ausentes em cada município analisado. Para aplicação do *checklist*, foram considerados todos os demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4320/1964.

Quadro 3 – Checklist para os demonstrativos contábeis da Lei n.º 4.320/1964 buscados nos sítios eletrônicos

	Anexos	Títulos dos demonstrativos	Referentes a 2014		Referentes a 2015	
			1ª Coleta	2ª Coleta	1ª Coleta	2ª Coleta
Grupo 1 – DCASP	12	Balanço Orçamentário				
	13	Balanço Financeiro				
	14	Balanço Patrimonial				
	15	Demonstração das Variações Patrimoniais				
	18	Demonstração dos Fluxos de Caixa				
	19	Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido e				
	-	Notas Explicativas				
Grupo 2 – Demais	1	Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas				
	6	Programa de Trabalho				
	7	Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades				
	8	Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos				
	9	Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções				
	10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada				
	11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada				
	16	Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa)				
	17	Demonstração da Dívida Flutuante				

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964, anexos).

Para cada um dos municípios analisados, foi preenchido um *checklist* como o modelo apresentado no Quadro 3. As colunas foram preenchidas quanto à disponibilidade ou indisponibilidade dos demonstrativos na internet.

O questionário foi empregado para indagar os responsáveis pela publicação quanto a não publicação dos demonstrativos que devem ser elaborados e publicados em atendimento às NBC TSP e ao MCASP.

As questões utilizadas foram abertas, com o intuito de permitir que fosse informado não apenas o endereço eletrônico onde tais documentos estavam disponibilizados, como também, no caso de indisponibilidade, a comunicação do motivo e a previsão para publicação.

A aplicação do questionário foi realizada por meio do envio de *e-mails* aos endereços oficiais dos municípios ou por mensagens registradas do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) disponível nos sítios eletrônicos de alguns deles.

Para que os questionários fossem aplicados de maneira clara e objetiva, foi elaborado um texto base que pode ser verificado no Quadro 4. Primeiramente, é realizada a contextualização da solicitação, de modo que é esclarecida a motivação do contato. Em seguida, são apresentados os endereços que foram consultados e quais os demonstrativos que não foram localizados. Por fim, são realizados os questionamentos, que englobam: 1) a busca por outro endereço que abrigue tais demonstrativos; 2) a solicitação do encaminhamento do endereço em que se encontram tais demonstrativos e, caso não haja, a previsão para disponibilização dos mesmos.

Quadro 4 – Texto base para aplicação do questionário aos municípios analisados

Contexto	Está sendo realizada uma pesquisa sobre a disponibilização dos demonstrativos contábeis relativos aos anexos da Lei n.º 4.320/1964 nos sítios eletrônicos de um conjunto de municípios brasileiros.
Informações	Neste sentido, foi(ram) visitado(s) o(s) seguinte(s) sítio(s) eletrônico(s) (URLs) do Município de Xxxx no dia XX/XX/2016: <http://www.xxxx.gov.br/xxxx/xxxx/> e <xxxx.xxx/xxxx/xxxx/>. ^[1] Todavia, não foi(ram) encontrado(s): ^[2] [...] nenhum dos demonstrativos citados referentes aos anos de 2014 e/ou 2015; e/ou [...] notas explicativas referentes ao exercício de 2014 e/ou 2015; e/ou [...] os demonstrativos relativos aos anexos X e Z da Lei n.º 4.320/1964, referentes ao exercício de 2014 e/ou 2015.
Questões	Diante disto, pergunta-se: 1) Há algum outro endereço de sítio eletrônico, além do(s) já citado(s), que poderiam abrigar os documentos indicados como ausentes (não encontrados)? 2) Caso haja, favor indicar os endereços exatos para localização na internet (endereços com URLs completas). Caso não haja, favor informar se há alguma previsão de quando serão disponibilizados tais documentos na internet.
Nota: ^[1] Os sítios eletrônicos apresentados nos questionários correspondem aos endereços relacionados no Quadro 5. ^[2] Apesar de serem objeto de estudo todos os demonstrativos estabelecidos pela Lei n.º 4.320/1964, nos questionários foram informados apenas os demonstrativos que não foram encontrados.	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para a pesquisa de fontes primárias, foram utilizadas: (a) consulta às normas aplicáveis aos temas de interesse, como por exemplo, as leis e as normas voltadas ao setor público, que estabelecem padrões de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, além das leis que trazem aos entes públicos responsabilidades quanto ao exercício da transparência ativa, abordados no Capítulo de Fundamentação Teórica; (b) dados obtidos dos demonstrativos

contábeis, visando a averiguação do atendimento aos moldes estabelecidos no MCASP; e (c) dados resultantes da aplicação de questionário, para complementar os dados obtidos dos demonstrativos contábeis.

Para a pesquisa de fontes secundárias, foram consultados livros, monografias, dissertações e artigos técnicos-científicos, com o intuito de amparar a Fundamentação Teórica.

3.2.2 Etapa de análise de dados

Na etapa de análise de dados, a partir da organização sistemática dos dados, com o intuito de atingir o objetivo proposto, a presente pesquisa empregou técnicas de análise documental e descritiva. A presente pesquisa valeu-se da análise documental porque buscou identificar o atendimento à Lei n.º 4.320/1964 por parte dos municípios, a partir da observação da disponibilização dos demonstrativos exigidos pela Lei, em cruzamento com as exigências do MCASP e das demais normas pertinentes.

Adotou-se a análise descritiva porque, a partir do emprego de técnicas estatísticas básicas para análise dos dados obtidos, foi possível identificar as características da população pesquisada quanto ao nível de cumprimento da disponibilização.

3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

A metodologia utilizada assemelha-se à de Mafra e Platt Neto (2015), que realizaram uma pesquisa sobre a disponibilização na internet de demonstrativos contábeis pelos municípios da região metropolitana da Grande Florianópolis referentes aos anos de 2000 a 2013. Tais autores (2015) analisaram a divulgação dos balanços anuais da Lei n.º 4.320/1964 e os demonstrativos componentes do RREO e do RGF da LRF.

A presente pesquisa foi organizada de maneira similar, em 3 partes: 1) elaboração de *checklist* para organização das observações realizadas nos sítios eletrônicos; 2) o enfoque na identificação das limitações quanto à divulgação dos demonstrativos analisados; e 3) a apresentação da análise de dados de maneira similar, com a utilização de quadros e gráficos.

Levou-se em consideração se os demonstrativos possuíam observância facultativa no exercício de 2014 e os de observância obrigatória a partir de 2015, segundo as regras da 6ª edição do MCASP (STN, 2014, art. 1º).

A pesquisa foi estruturada em seis passos:

1º passo: Identificar todos os municípios que compõem a população e seus respectivos sítios eletrônicos oficiais e outros a eles vinculados, incluindo portais de transparência e outros espaços eventualmente disponibilizados para acesso às contas públicas.

2º passo: Construir um *checklist* prevendo todos os demonstrativos contábeis para os exercícios financeiros abrangidos, conforme as bases normativas aplicáveis.

3º passo: Visitar os sítios eletrônicos dos municípios para preencher o *checklist*, com vistas a coletar os dados necessários à pesquisa, de modo individualizado.

4º passo: Remeter questionários aos responsáveis nas Prefeituras, por meios de canais oficiais, com o intuito de questionar qualquer ausência detectada de demonstrativos na internet, com vistas a confirmar a indisponibilidade ou descobrir eventuais endereços alternativos na internet para acessos aos documentos, indicadas pelas entidades. Questionários enviados logo após as visitas iniciais nos sítios eletrônicos.

5º passo: Visitar novamente os sítios eletrônicos dos municípios para conferir os dados do *checklist* e identificar eventuais atualizações que possam ter ocorrido após o envio dos questionários. Realizado após um mês da data da primeira visita, após receber as respostas (quando houver), aguardando o prazo de até 30 dias corridos em relação ao envio das questões.

6º passo: Apresentar e descrever os dados finais encontrados, com vistas evidenciar o nível de divulgação na internet dos demonstrativos abrangidos pelo conjunto dos municípios estudados. Empregar recursos básicos da estatística descritiva: análise univariada para dados categorizados (variáveis qualitativas) de níveis de disponibilização dos demonstrativos.

Os prazos considerados, mencionados no 5º passo, são previstos pela Lei nº 12.527/2011 (LAI) e em seu decreto regulamentador (Decreto nº 7.724/2012) que segue as regras da Lei de Processo Administrativo (Lei nº 9.784/1999). Sendo o prazo de vinte dias para concessão das informações requeridas, podendo ser prorrogado por mais dez dias, mediante justificativa expressa, sendo que a contagem se inicia a partir do primeiro dia útil após o requerimento e se dá de forma contínua (BRASIL, art. 11, § 1º e § 2º).

3.4 CARACTERÍSTICAS E DADOS DOS ENTES

Foram selecionados os vinte e seis municípios capitais de estados-membros, por se tratarem de municípios que em sua grande maioria possuem maior representatividade em questões sociais, políticas e econômicas dentro dos seus estados.

São municípios com população elevada, locais onde estão sediados as estruturas dos governos estaduais, responsáveis por conduzir funções administrativas dos estados. São locais

habitualmente com melhores condições financeiras e pressupõem-se que com maior facilidade de acesso às informações, pelo nível de representatividade em escala nacional. Por isso, a expectativa é que atendam com maior empenho as leis e normas aplicadas ao setor público.

3.4.1 Entes públicos selecionados

No Quadro 5 são apresentados os municípios observados, juntamente com a população estimada referente ao ano de 2015 e os endereços eletrônicos que foram utilizados para coleta dos dados que fundamentam a pesquisa. Os municípios capitais dos estados brasileiros analisados são apresentadas conforme a sua região, sendo que as mesmas foram ordenadas de acordo com a extensão territorial.

Quadro 5 – População e sítios eletrônicos das capitais de estados brasileiros

Regiões	Municípios (UF)	População estimada em 2015	Sítios eletrônicos oficiais e portais de transparência
Norte	Manaus (AM)	2.057.711	http://www.manaus.am.gov.br/# http://transparencia.manaus.am.gov.br/transparencia/v2/
	Belém (PA)	1.439.561	http://www.belem.pa.gov.br/ http://transparencia.belem.pa.gov.br/giig/portais/portaldatransparencia/defaultPortalV2.aspx
	Porto Velho (RO)	502.748	http://www.portovelho.ro.gov.br/ http://transparencia.portovelho.ro.gov.br/Site/Principal/
	Macapá (AP)	456.171	http://macapa.ap.gov.br/ ; http://transparencia2.macapa.ap.gov.br/
	Rio Branco (AC)	370.550	http://riobranco.ac.gov.br/prefeitura/ ; http://transparencia.riobranco.ac.gov.br/
	Boa Vista (RR)	320.714	http://www.boavista.rr.gov.br/ ; http://transparencia.boavista.rr.gov.br/portal/
	Palmas (TO)	272.726	http://www.palmas.to.gov.br/ ; http://portaldatransparencia.palmas.to.gov.br/
Centro-Oeste	Goiânia (GO)	1.430.697	http://www.goiania.go.gov.br/ ; http://www10.goiania.go.gov.br/transweb/
	Campo Grande (MS)	853.622	http://www.pmcg.ms.gov.br/ ; http://www.pmcg.ms.gov.br/transparencia
	Cuiabá (MT)	580.489	http://www.cuiaba.mt.gov.br/ http://transparencia.cuiaba.mt.gov.br/transparencia/servlet/portalcuiaba
Nordeste	Salvador (BA)	2.921.087	http://www.salvador.ba.gov.br/ ; http://transparencia.salvador.ba.gov.br/
	Fortaleza (CE)	2.591.188	http://www.fortaleza.ce.gov.br/ ; http://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/
	Recife (PE)	1.617.183	http://www2.recife.pe.gov.br/ http://transparencia.recife.pe.gov.br/codigos/web/geral/home.php
	São Luís (MA)	1.073.893	http://www.saoluis.ma.gov.br/## ; http://www.lei131.com.br/apex/portal/f?p=661:1 ^[1]
	Maceió (AL)	1.013.773	http://www.maceio.al.gov.br/ ; http://www.transparencia.maceio.al.gov.br/
	Natal (RN)	869.954	https://natal.rn.gov.br/ ; http://natal.rn.gov.br/transis/index/
	Teresina (PI)	844.245	http://www.teresina.pi.gov.br/ ; http://transparencia.teresina.pi.gov.br/
	João Pessoa (PB)	791.438	http://www.joaopessoa.pb.gov.br/ ; http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/
Sudeste	Aracaju (SE)	632.744	http://www.aracaju.se.gov.br/ ; http://financas.aracaju.se.gov.br/transparencia/
	São Paulo (SP)	11.967.825	http://www.capital.sp.gov.br/portal/ http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/contas/Paginas/BalancosAnuais.aspx
	Rio de Janeiro (RJ)	6.476.631	http://www.rio.rj.gov.br/ ; http://riotransparente.rio/# ^[1]
	Belo Horizonte (MG)	2.502.557	http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/comunidade.do?app=acessoinformacao
	Vitória (ES)	355.875	http://www.vitoria.es.gov.br/ ; http://transparencia.vitoria.es.gov.br/Default.aspx

Continua

Continuação

Regiões	Municípios (UF)	População estimada em 2015	Sítios eletrônicos oficiais e portais de transparência
Sul	Curitiba (PR)	1.879.355	http://www.curitiba.pr.gov.br/ ; http://www.transparencia.curitiba.pr.gov.br/
	Porto Alegre (RS)	1.476.867	http://www2.portoalegre.rs.gov.br/portal_pmpa_novo/ http://www2.portoalegre.rs.gov.br/transparencia/
	Florianópolis (SC)	469.690	http://www.pmf.sc.gov.br/ ; http://www.pmf.sc.gov.br/transparencia/index.php
Nota: ^[1] Os sítios eletrônicos oficiais das prefeituras possuem o direcionamento para seus respectivos portais de transparência. Os endereços descritos no quadro foram obtidos desta maneira. Apesar de as URLs não possuírem “gov.br”, tratam-se de páginas oficiais disponibilizadas pelos próprios entes públicos.			

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados populacionais do IBGE (2016) e dos sítios eletrônicos identificados em buscas na internet.

As informações obtidas a partir do acesso aos sítios eletrônicos relacionados no Quadro 5, proporcionaram o conhecimento dos dados que dão origem ao problema da pesquisa. A seguir, é especificado todo o procedimento utilizado para obtenção, coleta e ajuste dos dados.

3.4.2 Obtenção, coleta e ajuste dos dados

Esta pesquisa obteve os dados a partir dos instrumentos descritos na subseção 3.2.1, sendo estes: documentação de fonte primária, questionário e *checklist*. Foram buscados todos os demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964, incluindo balanços, demonstrativos, comparativos e também as Notas Explicativas.

As fontes dos documentos foram os sítios eletrônicos oficiais dos municípios e seus respectivos portais de transparência, que em atendimento às leis e normas aplicáveis ao setor público devem disponibilizar os demonstrativos contábeis para acesso de qualquer cidadão.

Foram escolhidos os exercícios de 2014 e 2015 para aplicação da análise. Justifica-se a escolha destes anos em função da relevância das atualizações que ocorreram a partir da adoção obrigatória da Parte V do MCASP, cujo prazo máximo era até o término de 2014 (no que se refere às demonstrações contábeis). De modo que, considera-se oportuno verificar o nível de disponibilização referente a este período de transição, quanto à atualização de modelos e à obrigatoriedade de disponibilização de determinados demonstrativos.

No Quadro 6 é apresentado o critério utilizado para classificação dos níveis de publicações dos demonstrativos por parte dos municípios observados. Este quadro faz referência aos anexos que compõem a Lei n.º 4.320/1964, que estão listados no Quadro 3.

Quadro 6 – Legenda e critério para a classificação dos níveis de publicações dos demonstrativos

Legenda de classificação dos níveis de disponibilização	Critério	Intervalos de ocorrências		
		Grupo 1		Grupo 2
		Em 2014	Em 2015	Em 2014 ou 2015
C = Completa	"x" = "n"	5 a 7	6 e 7	9
P = Parcial	$50\% \leq "x" < "n-1"$	3 e 4	3 e 5	5 a 8
I = Incompleta	$1 \leq "x" < 50\%$	1 e 2	1 e 2	1 a 4
A = Ausente	"x" = 0	0	0	0
Totais de demonstrativos obrigatórios (n)		5	6	9
Notas: Grupo 1 – Demonstrações contábeis das NBC TSP, com balanços e Notas Explicativas. Grupo 2 – Demais demonstrativos e comparativos da Lei n.º 4.320/1964.				

Fonte: Elaborado pelos autores.

A presente pesquisa foi realizada entre os meses de maio de 2016 e abril de 2018. O levantamento bibliográfico e normativo realizado para embasar a fundamentação teórica ocorreu durante todo o processo de elaboração a pesquisa. A coleta de dados, com a aplicação do *checklist*, ocorreu nas seguintes datas:

A primeira aplicação do *checklist* foi realizada nos dias 11 e 12 de junho de 2016; o recebimento das respostas até 04 de julho de 2016; sendo que este prazo poderia ser prorrogado até o dia 13 de julho, mediante comunicação dos municípios. A segunda aplicação do *checklist* foi realizada em 17 de julho de 2016.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Neste Capítulo são apresentados os resultados obtidos a partir da execução da presente pesquisa. Primeiramente, é realizada a apresentação dos dados obtidos. Na sequência, é realizada a análise da disponibilização para o conjunto de municípios observados. Por fim, a análise da relação entre as pesquisas anteriores e os resultados obtidos na presente pesquisa.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS OBTIDOS

No Quadro 7 estão relacionados os vinte e seis municípios, capitais de estados brasileiros, que foram analisados quanto à disponibilização na internet dos demonstrativos contábeis da Lei n.º 4.320/1964. A busca pelos demonstrativos, relatada na seção 3.4, foi executada a partir das publicações nos sítios eletrônicos oficiais dos municípios e seus respectivos portais de transparência.

Quadro 7 – Síntese dos resultados das observações quanto à disponibilização na internet dos demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964, conforme os níveis

Regiões	Municípios (UF)	Grupo 1 – DCASP		Grupo 2 – Demais	
		Referentes a 2014	Referentes a 2015	Referentes a 2014	Referentes a 2015
Norte	Manaus (AM)	P	C	P	P
	Belém (PA)	A	A	A	A
	Porto Velho (RO)	C	P	C	A
	Macapá (AP)	P	P	C	C
	Rio Branco AC	C	C	C	C
	Boa Vista (RR)	A	A	A	A
	Palmas (TO)	C	P	I	A
Centro-Oeste	Goiânia (GO)	C	P	C	C
	Campo Grande (MS)	P	P	I	I
	Cuiabá (MT)	P	P	C	C
Nordeste	Salvador (BA)	P	P	C	C
	Fortaleza (CE)	C	P	I	I
	Recife (PE)	P	P	I	I
	São Luís (MA)	C	P	P	P
	Maceió (AL)	P	A	I	A
	Natal (RN)	P	P	C	A
	Teresina (PI)	A	A	P	P
	João Pessoa (PB)	A	A	A	A
	Aracaju (SE)	C	C	C	C
	São Paulo (SP)	C	C	C	C
Sudeste	Rio de Janeiro (RJ)	C	C	I	I
	Belo Horizonte (MG)	A	A	A	A
	Vitória (ES)	C	P	P	P

Continua

Continuação

Regiões	Municípios (UF)	Grupo 1 – DCASP		Grupo 2 – Demais	
		Referentes a 2014	Referentes a 2015	Referentes a 2014	Referentes a 2015
Sul	Curitiba (PR)	C	P	C	C
	Porto Alegre (RS)	P	P	A	A
	Florianópolis (SC)	P	P	I	I
Legenda: A = Ausente. I = Incompleta P = Parcial. C = Completa.					

Fonte: Elaborado pelos autores com base na classificação dos *checklists* individuais, derivados das observações nos sítios eletrônicos oficiais dos municípios em 17/07/2016.

É possível observar a síntese dos resultados obtidos por município em cada região, onde as capitais são classificadas quanto à divulgação Completa, Parcial, Incompleta ou Ausente – esta última quando não há qualquer divulgação dos demonstrativos.

4.2 ANÁLISE DA DISPONIBILIZAÇÃO PARA O CONJUNTO DE MUNICÍPIOS

Os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/1964 foram divididos em dois grupos: o Grupo 1, conforme o *checklist* apresentado na seção 3.2, é composto pelo Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e pelas Notas Explicativas (NE). O Grupo 2 é composto pelos demais 9 anexos da Lei n.º 4.320/1964, especificadas no mesmo *checklist*.

Na Tabela 1 é apresentado o resultado geral da pesquisa.

Tabela 1 – Distribuições de frequências dos municípios conforme o nível de disponibilização na internet dos grupos de demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964

Disponibilização	Grupo 1 – DCASP				
	Referentes a 2014		Referentes a 2015		Variação 2015/2014 (%)
	Frequência	%	Frequência	%	
Completa (C)	11	42,31%	5	19,23%	-54,54%
Parcial (P)	10	38,46%	15	57,69%	50,00%
Incompleta (I)	0	0,00%	0	0,00%	0,00%
Ausente (A)	5	19,23%	6	23,08%	20,00%
Totais	26	100,00%	26	100,00%	-
Disponibilização	Grupo 2 – Demais				
	Referentes a 2014		Referentes a 2015		Variação 2015/2014 (%)
	Frequência	%	Frequência	%	
Completa (C)	10	38,46%	8	30,77%	-20,00%
Parcial (P)	4	15,38%	4	15,38%	0,00%
Incompleta (I)	7	26,92%	5	19,23%	-28,57%
Ausente (A)	5	19,23%	9	34,62%	80,00%
Totais	26	100,00%	26	100,00%	-

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa. Quadro 6.

Nesta Tabela constam os números de municípios que apresentaram a disponibilização Completa, Parcial, Incompleta ou Ausente dos demonstrativos e sua representatividade em relação à população analisada.

a) Análise do Grupo 1:

Observa-se que 11 capitais realizaram a disponibilização classificada como Completa referente ao exercício de 2014, representando 42,31% do total. Porém, em 2015 houve uma redução para 5 municípios (19,23% do total), o que representa uma redução de 54,54%. Quanto aos municípios com disponibilização Parcial, a variação foi de 10 para 15 municípios, o que representa um aumento de 50%, passando de 38,46% para 57,69% em relação ao total.

Nenhum município realizou a disponibilização classificada como Incompleta referente aos dois exercícios observados. Por fim, o número de municípios com a disponibilização classificada como Ausente passou de 5 para 6, o que representa um aumento de 20%.

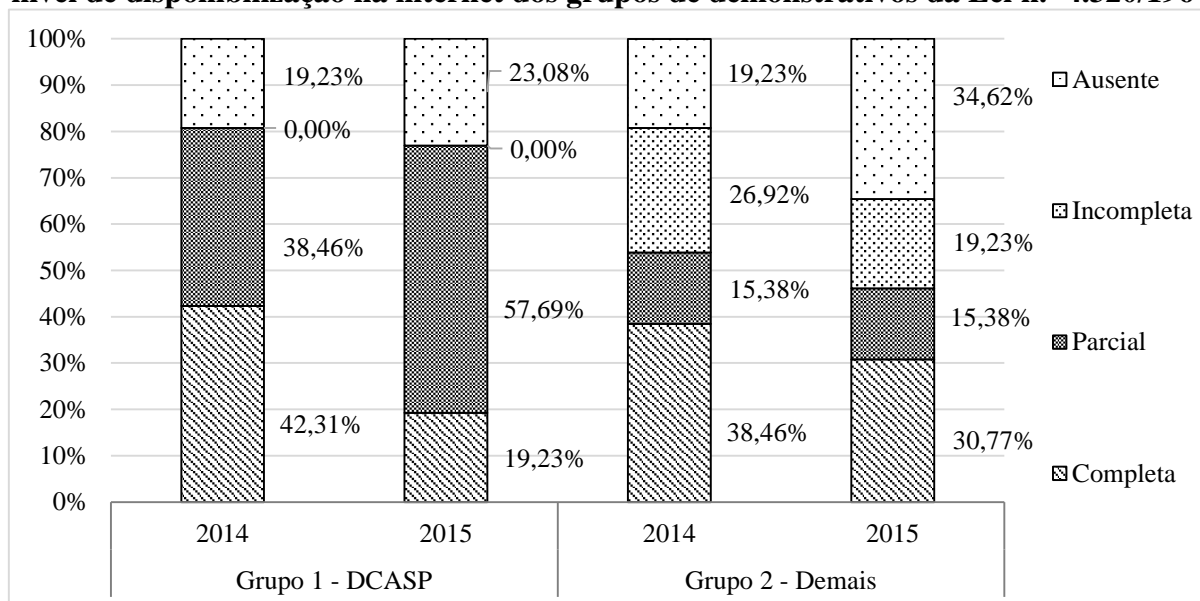
b) Análise do Grupo 2:

Observa-se que 11 capitais realizaram a disponibilização classificada como Completa referente ao exercício de 2014, representando 38,46% do total. Porém, em 2015 houve uma redução para 8 municípios (30,77% do total), o que representa uma redução de 20%. O conjunto de municípios com o nível de disponibilização classificado como Parcial manteve-se em 4.

Quanto às capitais com a disponibilização classificada como Incompleta, houve uma diminuição de 7 para 5 municípios (19,23% do total), o que representa uma redução de 28,57%. Por fim, o número de capitais com a disponibilização classificada como Ausente, passou de 5 para 9 municípios (34,62% do total), o que equivale a um aumento de 80%.

O resultado geral, apresentado no Quadro 6 e na Tabela 1 também pode ser verificado por meio do Gráfico 1, que permite a visualização das distribuições de frequência das disponibilizações em relação ao total de municípios.

Gráfico 1 – Distribuições de frequências do percentual de municípios conforme o nível de disponibilização na internet dos grupos de demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964



Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa. Tabela 1.

c) Aspectos gerais e casos específicos:

Observa-se no Quadro 7 que dos 26 municípios abrangidos, apenas os municípios de Belém (SA), Belo Horizonte (MG), Boa Vista (RR) e João Pessoa (PB) tiveram a disponibilização classificada como Ausente, no que se refere à não disponibilização de nenhum dos demonstrativos contábeis dos Grupos 1 e 2, referente aos dois exercícios observados.

Por outro lado, os municípios de São Paulo (SP), Rio Branco (AC) e Aracaju (SE) obtiveram a disponibilização classificada como Completa, quanto à disponibilização de todos os demonstrativos que compõem os Grupos 1 e 2, referente aos dois exercícios observados.

Esses municípios observaram as exigências do MCASP, quanto à obrigatoriedade de divulgação dos demonstrativos que antes eram de publicação facultativa e atenderam ao quesito que classifica as Notas Explicativas como parte integrante dos demonstrativos exigidos.

O Município de Belo Horizonte (MG) não disponibilizou em seu portal de transparência as demonstrações contábeis relativas à Lei n.º 4.320/1964 na data específica de coleta de dados da presente pesquisa. O portal deste Município apresentava uma menção aos artigos 73 a 78 da Lei n.º 9.504/1997, a Lei das Eleições, que apresenta uma série de vedações relativas ao período eleitoral.

Apesar de apresentar uma série de vedações, a Lei n.º 9.504/1997 não faz menção à disponibilização dos demonstrativos contábeis relativos à prestação de contas dos municípios. Os autores, todavia, entendem que quando a prestação de contas decorre de determinação legal,

ou seja, prestação exigida por lei, como ocorre com os demonstrativos contábeis estabelecidos pela Lei n.º 4.320/1964, os mesmos não se enquadram entre as publicações elencadas como possível forma de benefício à candidato ou determinado partido político.

d) Análise preliminar dos moldes dos balanços:

Quanto aos quatro balanços contidos no Grupo 1, também foram observadas os moldes de apresentação, visando identificar se os mesmos estavam de acordo com o estabelecido pelo MCASP ou se ainda seguiam os moldes antigos da Lei n.º 4.320/1964. Os resultados obtidos podem ser observados por meio da Tabela 2.

Tabela 2 – Distribuições de frequências das classificações dos modelos dos balanços ^[1]

Dados e classificação	2014		2015	
	Frequência	%	Frequência	%
Total de municípios	26	100,00%	26	100,00%
Ausências	5	19,23%	6	23,08%
Disponibilizações ^[2]	21	80,77%	20	76,92%
Modelos Novos ^[3]	17	80,95%	20	100%
Modelos Antigos ^[3]	4	19,05%	0	0,00%
Totais considerados ^[2]	21	100,00%	20	100,00%

Notas: [1] Estão compreendidos entre os balanços observados: o Balanço Orçamentário; o Balanço Financeiro; o Balanço Patrimonial; e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

[2] Na apuração percentual final, quanto aos modelos dos balanços, foram considerados apenas os municípios que disponibilizaram esses demonstrativos (21 em 2014 e 20 em 2015), de modo que as ausências (5 em 2014 e 6 em 2015) não entraram neste cômputo.

[3] Houve uniformidade em todos municípios quanto aos modelos seguidos em seus conjuntos de balanços referentes a cada ano, ou seja, cada município disponibilizou na internet todos os seus balanços nos novos moldes ou todos os seus balanços nos moldes antigos.

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Os municípios que apresentaram os demonstrativos contábeis referentes ao exercício financeiro de 2014 nos moldes antigos da Lei n.º 4.320/1964 foram Aracajú (SE), Cuiabá (MT), Florianópolis (SC) e Porto Alegre (RS). Referentes ao exercício de 2015, todos os municípios que disponibilizaram os balanços públicos apresentaram os demonstrativos de acordo com os novos moldes estabelecidos no MCASP.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção final destina-se à comparação dos resultados obtidos nesta pesquisa com os estudos apresentados na seção 2.3, de Pesquisas Anteriores. A partir dos resultados observados com a análise de dados deste Capítulo, é possível relacionar algumas daquelas pesquisas, com o intuito de apontar possíveis relações e contribuições entre os estudos.

Mafra e Platt Neto (2015), apresentam uma análise com série histórica diferente, entre os anos de 2000 a 2013, de municípios distintos, todos de Santa Catarina, da região da Grande

Florianópolis e abordaram além dos balanços públicos estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964, os anexos que compõem o RGF e o RREO. Apesar das diferenças na amostra, o objetivo da pesquisa é similar: verificar a disponibilização dos demonstrativos contábeis elaborados pelos municípios, por meio da coleta e observação dos mesmos. Pela similaridade em abordagem, a pesquisa demonstra que a aplicação é viável e compatível em outros municípios.

Pimentel e Matos (2015), averiguam a disponibilidade na internet dos demonstrativos contábeis referidos no RREO e RGF, de 2011 a 2014, quanto aos municípios do Estado de Rondônia. A pesquisa confirma as conclusões obtidas na presente pesquisa, de que independentemente dos demonstrativos analisados, os municípios não realizam a disponibilização completa.

Faz-se importante destacar que as pesquisas relacionadas apontam um baixo nível de transparência por parte dos municípios. Os pesquisadores descrevem dificuldades no acesso às informações e ressaltam o não cumprimento, por parte dos municípios, dos princípios de acessibilidade, publicidade e transparência ativa. O mesmo foi observado na presente pesquisa.

5 CONCLUSÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões do Trabalho. Primeiramente, é avaliado o atendimento ao objetivo geral do estudo, evidenciando-se as seções do Trabalho que demonstram o cumprimento. Em seguida, é apresentada a avaliação do cumprimento dos objetivos específicos da presente pesquisa. Na sequência, é realizada uma síntese das principais conclusões a que se chegou a partir dos resultados obtidos, por meio da análise dos dados. Por fim, são apresentadas sugestões para pesquisas futuras.

5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Considera-se atingido o objetivo geral de “verificar se estão disponíveis na internet os demonstrativos contábeis elaborados pelas capitais dos estados brasileiros em atendimento à Lei n.º 4.320/1964 referentes aos exercícios financeiros de 2014 e 2015”. Com isso, a pesquisa permitiu responder a pergunta: “as capitais dos estados brasileiros estão disponibilizando em seus sítios eletrônicos os demonstrativos contábeis estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 referentes aos anos de 2014 e 2015?”.

Os resultados da pesquisa, por meio das análises dos sítios oficiais das prefeituras e seus respectivos portais de transparência, permitiram identificar o cumprimento ou descumprimento da disponibilização dos demonstrativos contábeis relativos à Lei n.º 4.320/1964 por parte dos municípios observados.

A partir das observações, foi elaborada a classificação dos municípios por distribuições de frequências, por meio da qual os mesmos obtiveram a disponibilização classificada como Completa, Incompleta, Parcial ou Ausente.

Quanto aos objetivos específicos, considera-se que foi cumprido o objetivo específico “a” (construir um *checklist* contemplando todos os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/1964, conforme todas as bases normativas aplicáveis aos anos em análise [2014 e 2015]), conforme demonstrado na subseção 3.4.2, da etapa de análise de dados. Observa-se, no Quadro 3, que foi estruturado um *checklist* que contém todos os demonstrativos analisados no presente estudo.

Quanto ao objetivo específico “b” (acessar sistematicamente os sítios eletrônicos dos 26 municípios componentes da amostra para aplicação do *checklist* e remeter questionários aos entes para confirmar ou complementar dados sobre eventuais ausências na disponibilização dos

demonstrativos), conclui-se que foi atingido com êxito, visto que no Quadro 4, da subseção 3.4.1, são apresentados os sítios eletrônicos e os respectivos portais de transparência visitados.

Quanto ao objetivo específico “c” (apresentar os dados finais encontrados, com vistas evidenciar o nível de divulgação na internet dos demonstrativos abrangidos pelo conjunto dos municípios estudados, empregando recursos básicos da estatística descritiva), as informações que subsidiam e fundamentam a presente pesquisa podem ser observadas por meio do Quadro 7 e da Tabela 1, na seção 4.2.

5.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS

Conforme mencionado no Capítulo 4, os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/1964 foram divididos em dois grupos: o Grupo 1, conforme o *checklist* apresentado na seção 3.2, é composto pelo Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e pelas Notas Explicativas (NE). O Grupo 2 é composto pelos demais 9 anexos da Lei n.º 4.320/1964, especificadas no mesmo *checklist*.

a) Síntese dos resultados

Quanto ao exercício de 2014, referente ao Grupo 1, as capitais obtiveram a disponibilização classificada da seguinte maneira: Completa em 11 capitais (42,31%); Parcial em 10 (38,46%); Ausente em 5 (9,23%); e nenhuma capital como Incompleta. Em relação ao Grupo 2, referente ao exercício de 2014, as capitais obtiveram a disponibilização classificada da seguinte maneira: Completa em 10 capitais (38,46%); Parcial em 4 (15,38%); Incompleta em 7 (26,92%); e Ausente em 5 (19,23%).

Quanto ao exercício de 2015, referente ao Grupo 1: Completa em 5 (19,23%); Parcial em 15 (57,69%); Ausente em 6 (23,08%); e nenhuma capital como Incompleta. Quanto ao exercício de 2015, referente ao Grupo 2: Completa em 8 (30,77%); Parcial em 4 (15,38%); Incompleta em 5 (19,23%); e Ausente em 9 (34,62%).

Diante dos resultados observados, conclui-se que há uma redução considerável entre o número de municípios que obtiveram a disponibilização classificada como Completa, quanto aos demonstrativos que compõem os dois grupos observados. De igual modo, os demais níveis também passaram por alterações consideradas relevantes.

Dessa forma, conclui-se que, diante do conjunto de leis que normatizam a exigência de elaboração e publicação dos demonstrativos contábeis, há uma carência notória quanto ao atendimentos das referidas leis.

b) Limitações da pesquisa

Considera-se como limitação da pesquisa, o fato de que os resultados obtidos não podem ser generalizados a todos os municípios brasileiros ou até mesmo às capitais dos estados em períodos diferentes daqueles observados na presente pesquisa.

Outra limitação refere-se à consulta aos portais de transparência, que em alguns casos não possuía um caminho direto ao local de publicação dos demonstrativos, dificultando o acesso à informação. Desta forma, tornando a pesquisa suscetível à erros por parte do pesquisador, pois, os demonstrativos poderiam estar publicados, porém, em locais de difícil acesso.

5.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para pesquisas futuras sobre o tema, sugere-se a expansão do conjunto de demonstrativos contábeis observados, ou seja, além dos demonstrativos contábeis estabelecidos Lei n.º 4.320/1964, podem ser observados o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), ambos exigidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A análise do nível de disponibilização em atendimento às duas leis permitiria identificar além das distribuições de frequências, qual lei possui maior observância.

Por fim, levando em consideração a diversidade multidimensional que impede a generalização dos resultados obtidos nesta pesquisa para todos os demais municípios brasileiros, pode-se pensar em expandir a população em pesquisas futuras.

Esta expansão permitiria observar as características de determinada região do país, por exemplo, analisando os municípios a partir de outras perspectivas, não apenas pela questão populacional ou representatividade. Isto possibilitaria a comparação entre os resultados obtidos nas capitais em relação a outros municípios, visto que o cumprimento das leis é obrigatório para todos os municípios.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, C. da L. B. de; MAIA, L. C. G. **Gestão pública e governo eletrônico: Estudo sobre Sítios institucionais de Prefeituras no Estado de Minas Gerais.** Democracia Digital e Governo Eletrônico, Florianópolis, v. 1, n. 10, p. 76-103, maio/2014. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ccj.ufsc.br/revistas/index.php/observatoriodoegov/article/view/34315/33180>>. Acesso em: 29 out. 2017.

BALBE, R. da S. **Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal.** Revista do Serviço Público, Brasília, v. 61, n. 2, p. 189-209, abr./jun./2010. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/45/43>>. Acesso em: 28 out. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 99, de 14 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. **Lei Complementar n.º 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução 22 orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

_____. **Lei n.º 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n.º 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n.º 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 12 jun. 2016.

CGU – Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Acesso à informação pública:** uma introdução à Lei 12.527, Cartilha de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/centraldeconteudo/publicacoes/arquivos/cartilhaacessoainformacao.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2017.

_____. **Portal da transparência do Governo Federal.** Disponível em: <<http://www.portal.transparencia.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2017.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).** Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2016.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP – Estrutura Conceitual**, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.doc>>. Acesso em: 22 out. 2017.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.6 (R1)**, de 24 de outubro de 2014. Demonstrações contábeis. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCT16.6\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCT16.6(R1).pdf)>. Acesso em: 18 jul. 2016.

COLAUTO, R. D; I. M. Beuren (2004). **Coleta, análise e interpretação dos dados.** In: Beuren, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática (Cap. 5, p. 117-144). São Paulo: Atlas.

FRANCO, L. M. G. et al. **Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da internet.** Revista de Ciências da Administração, Florianópolis, v. 16, n. 38, p.140-153, abr. 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2014v16n38p140/pdf_8>. Acesso em: 06 ago. 2016.

KEUNECKE, L. P.; TELES, J.; FLACH, L. **Práticas de accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina.** Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 16, n.8, p.153-174, jul./dez. 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2011v8n16p153/20049>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **População Estimada.** Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php?lang=>>>. Acesso em: 17 jul. 2016.

_____. **Agência de notícias IBGE.** Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/18263-pnad-2016-populacao-idosa-cresce-16-0-frente-a-2012-e-chega-a-29-6-milhoes.html>>. Acesso em: 02 abr. de 2018.

MAFRA, G. M.; PLATT NETO, O. A. **A Disponibilização na internet de demonstrativos contábeis pelos municípios da região da grande Florianópolis referentes aos anos de 2000 a 2013.** Revista *Contabilidad y Negocios*, San Miguel, v. 10, n. 20, p.23-40, out. 2015. Disponível em: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/14776/15347>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

MARTINS, P. L. **Acesso à informação: um direito fundamental e instrumental.** Acervo: Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<http://revista.arquivonacional.gov.br/index.php/revista-acervo/article/view/381/381>>. Acesso em: 29 set. 2017.

NUNES, G. S. de F. **Avaliação da transparência pública à luz da legislação brasileira: um estudo nos municípios da região sul do Brasil.** 2013. 161 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, CSE, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013. 24 Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/123151/324031.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 05 ago. 2016.

NUNES, G. S. de F. *et al.* **Análise dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios da Região Sul.** Revista Ambiente Contábil, Natal. v. 5, n. 2, p.128 – 150, jul./dez. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4153/3390>>. Acesso em: 05 ago. 2016.

PIMENTEL, G. S. **Transparência na gestão pública: um estudo sobre a publicação do relatório resumido da execução orçamentária e de relatório gestão fiscal dos municípios de Rondônia à luz da LRF.** 2015. 33f. Artigo Científico (Bacharelado) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2015. Disponível em: <<http://ri.unir.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/544/Encadernar%20correto%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M (2004). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (Org.), **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas. 2008. cap. 3, p. 76-97.

ROSA, M. M. da; BERNARDO, F. D.; VICENTE, E. F. R.; PETRI, S. M. **A lei de acesso à informação como instrumento de controle social: diagnóstico dos municípios do sul do Brasil à luz do artigo 8º da Lei n.º 12.527/2011.** Navus, Florianópolis, v. 6, n. 1, p. 72 – 87, jan./mar. 2016. Disponível em: <<http://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/359/274>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

SANTOS, G. C. B. dos. **A transparência na gestão pública: estudo comparado de sua concretização nos municípios da microrregião do sudoeste de goiás.** 2016. 74 f. Monografia (Bacharelado) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/ri/11229>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

SANTOS, V. N. R. dos. **Transparência na gestão pública municipal na internet: análise dos portais eletrônicos dos municípios do estado do rio de janeiro.** 2013.109 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade Federal Fluminense. Niterói, 2013. Disponível em: <<http://www.repositorio.uff.br/jspui/handle/1/2026>>. Acesso em: 14 ago. 2016.

SILVA, A. L. da. **Evidenciação de informações nas páginas web de prefeituras municipais mato grossenses: uma análise de aderência à lei de responsabilidade fiscal e Lei de Acesso à Informação.** 2013. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2013. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/4292/Antonio%20Leite%20da%20Silva.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 ago. 2016.

SILVA, D. J. M.; SEGATTO, J. A. C.; SILVA, M. A. da. **Disclosure no serviço público: análise da aplicabilidade da Lei de Transparência em municípios mineiro**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v. 15, n. 44, p. 24 – 36, jan./abr. 2016. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs2.2.306/index.php/CRCSC/article/view/2198>>. Acesso em: 05 ago. 2016. 25

SOUZA, F. J. V. de. *et al.* **Uma análise sobre a evidenciação das contas públicas das capitais brasileiras**. Revista Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá, v. 29, n. 1, p.79-92, jan./abr. 2010. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/10683/5873>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Aprovado pela Portaria STN n.º 700/2014 e pela Portaria STN/SOF n.º 1/2014. 6. ed. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_MCASP_6_Edicao/46029517-5546-49ae-b4e2-308c0c7fa1e8>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Aprovado pela Portaria STN n.º 840/2016 e pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 6/2016. 7. ed. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/495099/MCASP+7+Parte+V+DCASP.pdf/28ee21b4-1158-4b44-bcc7-cca53f9a620b>>. Acesso em: 08 out. 2017.

SANCHEZ, O. A.; ARAÚJO, M. **A corrupção administrativa e os controles internos**. Cadernos CEDEC, São Paulo, n. 79, p. 1-86, jan. 2006. Disponível em: <http://www.cedec.org.br/files_pdf/cad79.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.

SILVA, S. P. da. **Graus de participação democrática no uso da internet pelos governos das capitais brasileiras**. Opinião Pública, Campinas, Vol. XI, n. 2, p. 450-468, out./2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/op/v11n2/26422.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2017.

SIRAQUE, V. **O controle social da função administrativa do estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988**. 2004. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.siraque.com.br/site/pdf/monografia2004b.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2017. 26

TAKAHASHI, T. **Sociedade da informação no Brasil**: livro verde. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000. Disponível em: <<https://www.governoeletronico.gov.br/documentos-e-arquivos/livroverde.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2017.

TAVARES, M. C. B.; MARTINS, P. E. M. M.; FIGUEIREDO, V. da S. **Controle Social no Brasil: A administração política como transformadora da percepção do gestor público na sua relação com a sociedade**. Revista Brasileira de Administração Política, Bahia, v. 6, n. 2, p. 165-186, out./2013. Disponível em: <<https://portalseer.ufba.br/index.php/rebap/article/view/15596/10712>>. Acesso em: 29 out. 2017.

VIANA, C. C. *et al.* **Avaliação da aderência aos critérios internacionais de transparência para a divulgação e apresentação das contas públicas municipais.** Revista Ambiente Contábil, Natal, v. 5, n. 1, p.152-178, jan./jun./ 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/3320/2697>>. Acesso em: 06 ago. 2016